



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyň Mgr. Lenky Krupíčkové a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Alexandra Okafor**, se sídlem Žitná 892, Kadaň, zastoupená JUDr. Ing. Šimonem Petákem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Revoluční 1003/3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2023, č. j. 31623/23/5200-10422-711473, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 11. 2025, č. j. 16 Af 22/2023-81,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně, provozovatelka restauračního zařízení, napadla žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) rozhodnutí žalovaného, kterým jí byla za zdaňovací období roku 2017 pravomocně doměřena daň z příjmů fyzických osob a penále. Podstatou sporu bylo především to, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobkyně namítala, že vedla dostatečnou operativní evidenci prostřednictvím tzv. hárků, tj. jednoduchých formulářů zachycujících pohyb zásob, prodej zboží, tržby, stav pokladny, osobní spotřebu a další údaje související s provozem restaurace, a že právě z této evidence bylo možné zjistit její skutečné příjmy a daňovou povinnost. Namítala rovněž nepřezkoumatelnost rozhodnutí daňových orgánů, neunesení důkazního břemene ze strany správce daně, nesprávné použití pomůcek a nezohlednění ztrátého.

[2] Krajský soud shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. V jeho odůvodnění zdůraznil, že správce daně přešel ke stanovení daně podle pomůcek proto, že žalobkyně nebyla schopna průkazně doložit výši tržeb z hlavní podnikatelské činnosti, tedy z poskytování stravovacích služeb a pohostinství. Daňové orgány podle soudu dostatečně vysvětlily, proč předložené listiny nelze považovat za průkaznou skladovou evidenci ani za spolehlivý podklad pro zjištění skutečné výše tržeb. Nebylo z nich totiž možné zjistit, které konkrétní zboží bylo nakoupeno, kdy bylo naskladněno, kdy a zda bylo skutečně prodáno, případně zda zůstalo na skladě. Tato evidence navíc často zachycovala pouze obecné druhy zboží, nikoliv konkrétní položky, a neumožňovala propojit jednotlivé záznamy s nákupními či prodejními doklady.

[3] Za významné považoval krajský soud také další nedostatky této evidence. Hárky neobsahovaly údaje o připravovaných a prodávaných jídlech, které představovaly podstatnou část restaurační činnosti. Tyto tržby měly být vykazovány v tzv. bonové knize, ta však obsahovala pouze objednávky zákazníků, nepokrývala celé zdaňovací období a neumožňovala zjistit osud nakoupených surovin ani rozsah neprodaných či zlikvidovaných jídel. Daňové orgány dále zjistily rozpory mezi údaji o konečných a počátečních stavech zásob v navazujících směnách a nesoulad v evidenci osobní spotřeby. Ve vzájemných souvislostech proto soud považoval závěr o neprůkaznosti předložené evidence za plně odůvodněný.

[4] Krajský soud také odmítl argumentaci žalobkyně, že daňové orgány založily své závěry pouze na několika zjištěných rozdílech mezi jednotlivými hárky. Klíčovým problémem byla celková neschopnost evidence věrohodně prokázat pohyb zboží od jeho pořízení až k jeho prodeji či spotřebě a umožnit tak ověření skutečné výše dosažených tržeb. Soud proto uzavřel, že byly splněny obě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek: žalobkyně nesplnila své povinnosti při dokazování a daň nebylo možné stanovit dokazováním.

[5] Krajský soud posoudil jako nedůvodné také námitky týkající se procesního postupu správce daně. V této souvislosti rovněž odmítl tvrzení, že žalobkyni bylo upřeno právo vyjádřit se k hodnocení důkazů, neboť po skončení daňové kontroly mohla všechny své námitky a důkazní návrhy uplatnit v odvolacím řízení. Za zákonný považoval i postup daňových orgánů, jde-li o odmítnutí navrhovaných svědeckých výsledků s tím, že další výsledky by nepřinesly nové poznatky.

[6] Pokud jde o samotné použití pomůcek, krajský soud neshledal žádné pochybení v tom, že správce daně použil jako pomůcky vlastní poznatky získané během kontroly a nezpochybněné důkazní prostředky předložené žalobkyní. Nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že správce daně byl povinen stanovit daň komparací s jinými daňovými subjekty. Výběr pomůcek je podle judikatury především věcí správce daně a soudní přezkum se omezuje na posouzení, zda výsledná daň nebyla stanovena zjevně nepřiměřeně nebo nespolehlivě.

[7] Krajský soud se zabýval také námitkou nezohlednění ztratného při výpočtu daně podle pomůcek. Připustil, že argumentace daňových orgánů, podle níž nebylo možné ztratné

pokračování

zohlednit proto, že jeho výše nebyla žalobkyní prokázána, není zcela přesvědčivá, neboť při stanovení daně podle pomůcek se neuplatňují pravidla dokazování v plném rozsahu. Přesto však dospěl k závěru, že případné zohlednění žalobkyní požadovaného ztratného ve výši 1 % by vedlo pouze k nepatrnému snížení vypočtených tržeb, a nemohlo by proto zpochybnit celkovou spolehlivost stanovené daňové povinnosti. Z tohoto důvodu zde neshledal takové pochybení, které by mohlo vést ke zrušení rozhodnutí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhla, aby kasační soud rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k novému projednání.

[9] Stěžovatelka namítala, že správce daně vytvořil mechanický model založený na předpokladu plné zpeněžitelnosti veškerého nakoupeného zboží, aniž zohlednil ztratné, osobní spotřebu, slevy, neprodané zásoby či další nevyhnutelné náklady restauračního provozu. Podle jejího názoru tím vznikl nerealistický a sankční výsledek odporující účelu § 98 daňového řádu, podle něhož mají pomůcky vést ke kvalifikovanému a co nejrealističtějšímu odhadu skutečné daňové povinnosti.

[10] Podle stěžovatelky krajský soud rovněž nesprávně vyložil judikaturou stanovený rozsah soudního přezkumu daně stanovené podle pomůcek. Podle jejího názoru mylně považoval její výhrady za nepřipustnou polemiku s výběrem pomůcek, přestože směřovaly proti spolehlivosti a přiměřenosti výsledného odhadu daně. Soud podle ní fakticky požadoval předložení „správné“ výše daně, ačkoliv v režimu pomůcek nelze po daňovém subjektu takový důkazní standard vyžadovat.

[11] Významná část kasační argumentace směřuje proti nezohlednění okolností ve prospěch daňového subjektu podle § 98 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka v tomto směru zdůraznila, že správce daně i krajský soud nesprávně požadovaly prokazování ztratného a dalších korekcí, přestože v režimu pomůcek mají být tyto skutečnosti bez dalšího kvalifikovaně odhadnuty.

[12] Stěžovatelka dále poukázala na ekonomickou nereálnost výsledku. Podle výpočtů správce daně měla její restaurace dosahovat ziskovosti přibližně 45 až 50 %, zatímco statistické údaje za odvětví stravování a pohostinství vykazují ziskovost v jednotkách procent. Takový rozdíl podle stěžovatelky svědčí o tom, že použitý odhad se skutečnosti nepřibližuje a má sankční charakter.

[13] Podle stěžovatelky dále nebyly splněny podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Namítala, že správce daně disponoval rozsáhlým souborem důkazních prostředků, včetně nákupních dokladů, receptur, jídelních lístků a tzv. hárků evidujících tržby. Podle jejího názoru bylo možné daň stanovit dokazováním a přechod na pomůcky byl pouze formální. Zpochybňovala rovněž závěry o neprůkaznosti hárků a podrobně vysvětlovala nesrovnalosti v nich zjištěné.

[14] Stěžovatelka také namítala, že napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností. Krajský soud podle ní na jedné straně rekapituloval její konkrétní námitky, na druhé straně na ně v řadě případů nereagoval. Ve vztahu k ostatním částem rozsudku je vnitřně rozporným také jeho závěr, podle něhož stěžovatelka nepředložila žádná konkrétní tvrzení ani důkazy o nepřiměřenosti vypočtené daně. Nedostatečné je pak podle stěžovatelky rovněž zdůvodnění, proč krajský soud nepovažoval nezohlednění ztratiného a dalších korekcí za vadu ovlivňující zákonnost stanovení daně.

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry napadeného rozsudku. K námitce nezákonného stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvedl, že pro tento postup byly splněny všechny zákonné podmínky ve smyslu § 98 daňového řádu. Stěžovatelka neunesla své evidenční povinnosti, neboť nepředložila úplnou a průkaznou evidenci zásob a tržeb. Současně nebylo možné stanovit daň dokazováním a výsledná daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Krajský soud se podle žalovaného touto otázkou podrobně zabýval a správně uzavřel, že podmínky pro přechod na pomůcky byly splněny.

[16] Podstatnou část vyjádření věnoval žalovaný obhajobě závěru o neprůkaznosti tzv. hárků. Ty podle něj neumožňovaly sledovat pohyb zboží od jeho pořízení až po prodej, neobsahovaly údaje o všech tržbách, neprokazovaly skutečnou výši osobní spotřeby ani neumožňovaly identifikovat konkrétní prodané zboží. Správce daně navíc zjistil řadu nesrovnalostí, které byly potvrzeny i svědeckými výpověďmi.

[17] Žalovaný dále odmítá tvrzení, že správce daně fakticky stanovil daň dokazováním. Připomíná, že podle ustálené judikatury lze při stanovení daně podle pomůcek využít i důkazní prostředky předložené daňovým subjektem, pokud mají určitou informační hodnotu. Správce daně proto mohl vycházet z nezpochybněných podkladů stěžovatelky a použít je jako pomůcky, aniž by tím byl popřen režim stanovení daně podle pomůcek.

[18] Pokud jde o výběr pomůcek a neprovedení komparace se srovnatelnými podnikatelskými subjekty, odkázal žalovaný na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž nemá daňový subjekt právo požadovat použití konkrétní metody nebo konkrétních pomůcek. Správce daně disponuje při jejich výběru správním uvážením a soudní přezkum se omezuje pouze na zjevné excesy.

[19] K námitce nepřiměřenosti výsledné daňové povinnosti žalovaný uvedl, že stěžovatelka nepředložila konkrétní tvrzení ani důkazy, které by prokazovaly hrubý nepoměr mezi doměřenou daní a skutečnou daňovou povinností. Její argumentace podle žalovaného zůstala převážně v obecné rovině a neprokazovala, že by daň stanovená podle pomůcek byla zjevně nespolehlivá nebo excesivní. K otázce ztratiného žalovaný připustil, že krajský soud označil argumentaci správních orgánů založenou na neprokázání jeho výše za nesprávnou. Tato vada však neměla významný dopad na celkovou spolehlivost stanovené daně. Podle krajského soudu bylo ztratiné ve výpočtu daně již částečně zahrnuto a jeho případný vliv by byl zanedbatelný. Nezohlednění ztratiného proto nepředstavuje tak závažný nedostatek, který by mohl zpochybnit zákonnost celého postupu.

pokračování

[20] Námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku žalovaný odmítl s tím, že napadené rozhodnutí krajského soudu obsahuje dostatečné skutkové i právní důvody a umožňuje plný kasační přezkum. Krajský soud se podle žalovaného vypořádal se všemi podstatnými žalobními body, přičemž nebyl povinen samostatně reagovat na každý jednotlivý dílčí argument.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté rozsudek krajského soudu přezkoumal podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v rozsahu jeho napadení a uplatněných důvodů kasační stížnosti. Vady, kterými by byl povinen se zabývat i bez návrhu, byly součástí kasačních námitek.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Kasační soud předesílá, že důvodnost některých stížných bodů posoudit nemohl. Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila námitku, podle níž výsledná daň stanovená podle pomůcek odpovídá 50 % ziskovosti její podnikatelské činnosti, ačkoli průměrná ziskovost v celém odvětví stravování činila podle údajů Českého statistického úřadu za rok 2017 pouze 5,53 %. Kasační soud na tomto místě upozorňuje na omezení, vyplývající z ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., podle něhož je nepřipustná kasační stížnost co do důvodů, jež nebyly stěžovatelem uplatněny již v řízení před krajským soudem. Toto omezení pro řízení o jinak projednatelné kasační stížnosti znamená, že se stížní námitkou neuplatněnou v předešlém řízení před krajským soudem kasační soud nesmí zabývat. V opačném případě by popřel kasační charakter správního soudnictví a zákonnou koncentraci žalobních námitek v řízení před krajským soudem (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155). Stěžovatelka námitku popsanou shora v řízení před krajským soudem ani v hrubých rysech neuplatnila a krajský soud ji také proto v odůvodnění napadeného rozsudku nemohl vypořádat. Posouzení její důvodnosti se proto nevěnoval ani Nejvyšší správní soud.

[24] Namítá-li pak stěžovatelka, že správce daně nevzal při stanovení daně v potaz neprokázané náklady podnikatelské činnosti, které ovšem musely být vynaloženy (část vyplacených mezd a dalších nezbytných nákladů), nelze přehlédnout, že námitku nezohlednění neprokázaných mzdových nákladů stěžovatelka uplatnila v řízení před krajským soudem opožděně, tj. až poté, co bylo soudní řízení zkoncentrováno ve smyslu ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. Jako takovou se krajský soud její důvodnosti po právu nezabýval. Vzhledem k tomu nemůže být obsahově stejný stížní bod uplatněn ani před kasačním soudem, neboť v řízení o kasační stížnosti lze napadnout toliko důvody, na nichž je založeno napadené rozhodnutí krajského soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77).

[25] Kasační soud předně posuzoval vady, pro něž má stěžovatelka napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Je namístě připomenout, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné jen tehdy, je-li vnitřně rozporné, nesrozumitelné, anebo neodůvodněné v takové míře, že z něj

nelze zjistit, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodující a jak hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-78). Takovou vadu odůvodnění, jež by svědčila závěru o nepřezkoumatelnosti rozsudku, však kasační soud v napadeném rozsudku neshledal. Kasační soud v této souvislosti připomíná, že není na závalu, nebudují-li soudy své závěry na vypořádání jednotlivě vznesených dílčích námitek, pakliže proti nim postaví vlastní ucelený argumentační systém, kterým dostatečně podepře správnost učiněných závěrů [srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68].

[26] Aby mohl kasační soud namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku posoudit, je předně třeba, aby stěžovatel dostatečně konkretizoval, v čem konkrétně ten který nedostatek spatřuje. V tomto ohledu není zcela zřejmé, co měla stěžovatelka na mysli, nevypořádal-li se podle ní krajský soud s vytýkanou „stoprocentní výtěžností zboží, neodůvodněným ignorováním slev, ztrát, osobní spotřeby a dalších běžných provozních jevů a s absencí srovnání s jinými subjekty.“ Takto spoře formulovaná námitka kasačnímu soudu neumožňuje poznat její podstatu a posoudit, zda je důvodná (srov. přiměřeně rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

[27] Pokud stěžovatelka dále namítala nepřezkoumatelnost rozsudku stran závěru krajského soudu, že z její strany nebyly předloženy konkrétní výhrady k přiměřenosti žalovaným vypočtené daně, nelze se s jejím hodnocením ztotožnit. Rovněž kasační soud seznal, že stěžovatelka v žalobě vesměs zpochybňovala především samotné naplnění podmínek pro použití pomůcek, neboť tzv. hárky považovala za způsobilé ke stanovení daně dokazováním. Ve vztahu k celkové výši vypočtené daně se pak její žalobní argumentace týkala spíše jen dílčích otázek nezohlednění ztrátového či (opožděně tvrzeného) nezahrnutí části vyplacených mezd do daňově uznatelných nákladů. Žádná ze žalobních námitek však neobsahovala dostatečně konkrétní argumentaci, z níž by plynulo, k jaké přiměřené výši daně měly finanční orgány dospět a proč. Závěr krajského soudu je v kontextu celého přezkoumávaného rozsudku třeba interpretovat rovněž tak, že se stěžovatelce nepodařilo přesvědčivě zdůvodnit svá tvrzení o nespolehlivosti stanovení daně mimo jiné i proto, že své žalobní (a nutno dodat, že i kasační) námitky formulovala velmi obecně.

[28] Podle stěžovatelky krajský soud dále nesprávně aplikoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156. V něm kasační soud formuloval právo daňového subjektu rozporovat výši daně vypočtené podle pomůcek, byla-li výsledná daň stanovena ve zcela nepřiměřené výši. Správci daně ovšem není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku. Existuje zde tak určitá míra správní úvahy. Tyto závěry stěžovatelka nikterak nezpochybnila a judikatura správních soudů je pravidelně potvrzuje. Ve vztahu k současné úpravě daňového řízení potvrdil Nejvyšší správní soud tento výklad například v rozsudku č. j. 1 Afs 174/2019-34, v němž uvedl, že „[s]právce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek.“ Nesprávnost použití pomůcek pak může daňový subjekt namítat jen tehdy, představoval-li postup správce daně takové překročení mezi správního uvážení, jež mělo za následek zcela nepřiměřený výpočet daně. Toto omezení

pokračování

ostatně dopadá na možnosti obrany daňového subjektu již v odvolacím řízení, v němž odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně a přiměřenost použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu). S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (§ 92 daňového řádu) je to přitom daňový subjekt, který ohledně takových námitek nese důkazní břemeno.

[29] Stěžovatelka proti neadekvátnosti výsledné žalovaným stanovené daně argumentovala předně poukazem na nezohlednění ztratiného při jejím výpočtu. Tento nedostatek krajský soud žalovanému vytkl a je nesporný rovněž mezi účastníky. Sama stěžovatelka ovšem připustila, že ztratiné se na pořízeném zboží může podílet v rozsahu 1 až 2 %. Ve shodě s názorem krajského soudu tak nelze než mít za to, že objem přirozených úbytků zásob zásadně není s to ovlivnit výši daně stanovené kvalifikovaným odhadem natolik, aby tím vzniklá odchylka mohla představovat oproti skutečnému stavu vážný excés. Obdobný závěr vyslovil krajský soud v bodě 141 napadeného rozsudku. Právě zde se krajský soud spolehlivosti, resp. absenci hrubého nepoměru mezi odhadem a skutečným stavem, věnoval. Stěžovatelka tedy nemá pravdu ani pokud tvrdí, že se krajský soud s touto otázkou nevypořádal s tím, že není oprávněn zasahovat do správního uvážení správce daně.

[30] Ve shodě se závěry krajského soudu je v této souvislosti třeba uznat, že nezahrnutí ztratiného *stricto sensu* znamená porušení povinnosti zohlednit i výhody pro daňový subjekt (§ 98 odst. 2 daňového řádu). Výslednou výši daně by však, jak již bylo řečeno, takové pochybení ovlivnilo jen nepatrným způsobem, což stěžovatelka ani nečinila sporným a již v průběhu předešlé daňové kontroly sama odhadovala výši ztratiného v nízkých jednotkách procent. Stále totiž platí, že stanovení daně podle pomůcek se může skutečnosti pouze co možná nejvíce přiblížit a daňový subjekt je oprávněn namítnout toliko přiměřenost použití pomůcek z hlediska výsledné daňové povinnosti, tj. celkové spolehlivosti stanovení daně. Nadto nelze zcela opominout, že ztratiné jakožto výdaj vynaložený na dosažení příjmu obecně nepředstavuje výhodu, k níž by měl správce daně přihlídnout zcela bez dalšího, resp. jakýchkoli podkladů daňového subjektu. Platí to i tehdy, jde-li o daň stanovovanou podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 Afs 16/2009-60). Je proto třeba uzavřít, že postupoval-li správce daně nezohledněním ztratiného řízení vadně, nemohl tento nedostatek vzhledem k tvrzení zanedbatelnosti vzniklého rozdílu vyústit v nezákonné doměření daně. Obdobně o této otázce uvažil i krajský soud a kasační soud tuto úvahu oproti mínění stěžovatelky neshledal jakkoli vnitřně rozpornou.

[31] K námitce stěžovatelky, podle níž žalovaný bezdůvodně odmítl její námítky jakožto nepřipustnou polemiku s výběrem pomůcek, kasační soud připomíná, že stěžovatelka v bodě 48 žaloby nepoužití porovnávací metody jako pomůcky výslovně vytkla s tím, že tato metoda měla mít přednost před jinými. Takto přímočará a výhradně na otázku volby pomůcek zaměřená námitka ovšemže zasahuje výhradně prostor určený pro správní uvážení. Proto nelze mít za nesprávný postup krajského soudu, který tuto argumentaci právě pro tento důvod odmítl zkoumat.

[32] Jistě i zde bezpochyby platí, že aplikaci správního uvážení musí daňový orgán náležitě zdůvodnit. Správce daně tedy musí přezkoumatelně objasnit konstrukci a použití těch pomůcek, z nichž skutečně vycházel. Judikatura však nevyžaduje, aby správce daně pro všechny případy vysvětloval, proč nepoužil každou jednotlivou možnou či daňovým

subjektem navrženou pomůcku. Tomu ostatně brání již sama demonstrativní povaha zákonného výčtu pomůcek, jak je formulován v § 98 odst. 3 daňového řádu. Podstatné je především to, zda použité pomůcky byly racionální a zda výsledná daň představuje dostatečně spolehlivý kvalifikovaný odhad, nikoli tedy porovnávání každé nevyužité alternativy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2014, č. j. 9 Afs 85/2013-57 a ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 252/2015-40). Stěžovatelce je sice třeba dát za pravdu, že žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně neuvedl důvod, pro který použil jako pomůcky právě stěžovatelkou předložené důkazní prostředky a vlastní poznatky správce daně. Spolehlivosti a tím i vhodnosti jejich použití se však dostatečně věnoval v rámci vypořádání odvolacích námitek. Požadavek, aby žalovaný vysvětloval, proč namísto metody porovnávání srovnatelných daňových subjektů [§ 98 odst. 1 písm. c) daňového řádu] vyšel z důkazních prostředků získaných při daňové kontrole [§ 98 odst. 1 písm. c) daňového řádu] se v takové situaci jeví jako přepjatě formalistický.

[33] Postup, při němž správce daně použil důkazní prostředky získané v průběhu daňové kontroly (výpovědi svědků, důkazy o příjmech zaznamenaných v daňové evidenci aj.) jako pomůcky, je přitom plně v souladu se zákonem. Daňový řád s jejich použitím ostatně v ustanovení § 98 odst. 2 výslovně počítá. Tento postup je nadto plně v souladu se závěry judikatury, podle níž jde o pomůcku, jež umožňuje maximální přiblížení odhadu a skutečnosti (srov. rozsudek ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24). Stěžovatelka se proto mýlí, pokud využití všech nezpochybněných poznatků správce daně považuje za faktické provádění dokazování, které však nemusí splňovat jeho přísná kritéria. Krajský soud se přitom této otázce obšírně věnoval v bodech 128 a 129 napadeného rozsudku. Skutečnost, že tak učinil s pomocí odkazu na relevantní judikaturu kasačního soudu lze přitom sotva mít za nedostatek, jenž by, jak tvrdí stěžovatelka, mohl činit napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[34] Stěžovatelka v kasační stížnosti konečně zopakovala rovněž své pochybnosti o samotném splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Mezi účastníky není sporu, že stěžovatelka nevedla řádnou daňovou evidenci ve smyslu ustanovení § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, čímž naplnila první z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Ačkoli míru, v jaké daňová evidence nepostačuje a není nahraditelná jinými zákonnými evidencemi prokazujícími tržby, nelze obecně stanovit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29), je třeba trvat přinejmenším na tom, aby bylo z předložených důkazních prostředků možné pokud jde o nákladovou stránku určit objem nakoupeného zboží a jeho úbytky v průběhu zdaňovacího období. Stěžovatelka v tomto ohledu postavila svou argumentaci především na obhajobě obsahu tzv. hárků coby důkazů způsobilých prokázat výši tržeb. Kasační soud však dospěl ve shodě s názorem krajského soudu k závěru, že těmito listinami, do nichž zaměstnanci stěžovatelky vždy na počátku směny vyplňovali mimo jiné stav právě převzatého zboží, nelze celkové tržby bezpečně prokázat.

[35] Stěžovatelka žalovaným zpochybňovanou průkaznost těchto listin vyvracela také s poukazem na to, že správcem daně zkoumané listy vykazují vzájemné nesrovnalosti v zaznamenaném objemu zboží pouze v řádu jednotek kusů. Tyto nedostatky však mají ve skutečnosti pro hodnotu těchto důkazních prostředků jen okrajový význam. Žalovaný

pokračování

jakož i krajský soud totiž shodně dospěli k závěru, že předmětné listy především nezachycují stavy nákupu zboží do skladu, nýbrž toliko stav zboží převzatého a prodaného na baru provozovny členy jednotlivých směn. Tento závěr se přitom opírá o svědecké výpovědi zaměstnanců stěžovatelky a ta je ani ve své kasační stížnosti nikterak nerozporovala. V neposlední řadě tyto listy dostatečně neprokazovaly ani podíl osobní spotřeby zboží ze strany samotné stěžovatelky a jejích rodinných příslušníků. Lze proto v tomto ohledu dát za pravdu žalovanému, že tzv. háčky podle všeho mohly plnit pouze funkci kontroly zaměstnanců při práci se svěřenými hodnotami, aniž by věrohodně prokazovaly stav veškerého pořízeného a prodaného zboží. Vzhledem k tomu se nelze než ztotožnit s krajským soudem, že stěžovatelkou předložené listiny nejsou s to objasnit skutkový stav pro účely stanovení daně dokazováním. Stěžovatelce tedy nelze přisvědčit, namítá-li, že pro použití pomůcek nebyla splněna podmínka neproveditelnosti dokazování ve smyslu ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. rozsudkem zamítl.

[37] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec jeho úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 18. srpna 2026

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu